

EL TRIBUNAL SUPREMO Y LA PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL

MIGUEL BAJO FERNÁNDEZ*

Me unen con Aurelio Menéndez varios lazos personales y profesionales. A él le debo mi vocación universitaria, y a su condición de maestro en la licenciatura, mi Cátedra universitaria y mi amor por el Derecho. Me considero, por lo tanto, un discípulo más, no mercantilista, del insigne profesor. Pero, no puedo desaprovechar esta oportunidad para dejar aquí constancia, además, del aliento y ánimo que recibí de su generosidad en los difíciles avatares de la profesión universitaria. Esta colaboración es una manera más de agradecerle todo lo que le debo.

I. La Doctrina científica y la Sala 2ª del Tribunal Supremo discrepan en lo relativo a la prescripción del delito fiscal. Como es sabido, en el Ordenamiento penal rige el plazo de cinco años, mientras que en el ámbito tributario la prescripción de la infracción fiscal ha descendido a cuatro años. Por diversas razones, tanto la Doctrina científica penal como la tributaria entienden que el juez penal no puede perseguir por delito si la Administración tributaria ha dejado transcurrir el plazo de cuatro años que tiene para el ejercicio de la acción tributaria. El Tribunal Supremo, aunque vacilante, mantiene la tesis contraria.

La STS 15 julio 2002 (Ponente Andrés Ibañez) habrá dejado sorprendido a más de un jurista. Sostiene que la prescripción de cuatro años prevista para la infracción tributaria, carece de trascendencia en el orden penal manteniéndose impertérito el plazo de cinco años para el ejercicio de la acción procesal de persecución del delito fiscal. Y, para mayor sorpresa, señala que es “conforme a un criterio que tiene expresión en sentencias de esta Sala como la de 6 noviembre 2000 y las de 10 y 30 de octubre 2001”.

* Catedrático de Derecho Penal. Universidad Autónoma de Madrid.

Pues bien, esta tesis contradice frontalmente a la mantenida unánimemente (s.e.u.o.) por la doctrina científica y, pese a lo sostenido, en poco se parece a la defendida en las sentencias citadas. Con esta sentencia nuevamente se cambia de opinión, lo que no favorece la función que el Ordenamiento jurídico encomienda, y el justiciable espera, del Tribunal Supremo. A mi juicio, es urgente que nuestro más alto Tribunal se pronuncie en un Pleno sobre la cuestión y oriente y dirija la jurisprudencia menor en favor de la seguridad jurídica.

II. La doctrina científica, como es sabido, reconoce que la prescripción del delito fiscal de los arts. 131 y concordantes del Código penal se ciñe a los cinco años, lo que no puede derogarse por la Ley ordinaria que limitó a cuatro el ejercicio de la acción administrativa para determinar la deuda, requerir el pago o imponer sanciones. Pero, unánimemente entiende que si la Administración tributaria deja pasar el plazo de cuatro años sin desplegar la acción inspectora ni, por consiguiente, determinar la deuda, no es posible apreciar la existencia de delito. Y ello porque se convierte en imposible la lesión del bien jurídico y desaparece la tipicidad del delito fiscal, no hay cuota defraudada porque no hay ya deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo; no hay perjuicio alguno, por lo tanto, tampoco existiría ya un bien jurídico a proteger. Por último, ni la Administración Tributaria puede investigar, ni el contribuyente está obligado a mantener la documentación, lo que convierte la persecución penal en una práctica imposible.

De mantener la *tesis contraria* (la prescripción tributaria no impide la sentencia condenatoria por delito) se producen las siguientes consecuencias insatisfactorias:

- a) Quien ha ganado la prescripción tributaria por el transcurso de cuatro años no puede, durante el quinto año, regularizar la deuda tributaria, pues esto sólo es posible en tanto la deuda sea exigible. En consecuencia, se encuentra en peor condición el que ve prescribir su obligación que aquél a quien no le ha prescrito, porque el primero no podrá regularizar la situación tributaria pudiendo, además, ser condenado.
- b) La obligación prescrita resucitaría por vía de la responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño para la Hacienda Pública.
- c) El procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular, lo que es atípico.

III. La anterior sentencia de 10 octubre 2001 (Ponente Bacigalupo), en síntesis, viene a indicar que en los delitos de omisión debe concurrir, entre otras circunstancias, la prueba del deber jurídico infringido, lo que significa en el delito fiscal, la evidencia del tributo y del sujeto obligado. De otro lado, el principio acusatorio y el derecho de defensa (arts. 269, 313 y 118 LECr.) no permiten una imputación genérica, debiendo aparecer concretados el tributo y la liquidación, al menos provisional, para que se pueda entender que el procedimiento se dirige contra el culpable. Por ende, el delito fiscal requiere como “requisito de procedibilidad”, la previa liquidación provisional del impuesto, lo que también determina que cada delito fiscal genera una acción y cada acción prescribe independientemente.

“Si la Administración –se lee en la sentencia– ha practicado la determinación del impuesto dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 de la LGT, mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 del C.p., cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se hubiera cometido; por el contrario, si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo”, cual es la determinación de la cuota en lo que llama la sentencia liquidación provisional.

En definitiva, la sentencia fundamenta la imposibilidad de proceder, transcurridos los cuatro años sin acción inspectora, en el incumplimiento de una condición de procedibilidad consistente en la determinación de la cuota.

IV. El Tribunal Supremo se aparta de este entendimiento en la sentencia de 15 julio 2002, con la que hemos comenzado este trabajo, pese a que cita como antecedentes las anteriores de 10 y 30 de octubre 2001.

Con independencia de que un razonamiento como el presente podría dar lugar a una latente inconstitucionalidad, como puso de relieve Sanchez-Vera, los argumentos esgrimidos carecen de la más mínima consistencia jurídica.

Si examinamos con detenimiento el estado de la cuestión, podremos comprobar que todo gira alrededor del bien jurídico protegido que, según la doctrina, aquí ha dejado de existir por renuncia del propio Derecho. Al igual que, concurrente una causa de justificación, decimos que el Derecho renuncia a la protección del bien de menor valor o no preponderante, en el caso presente el Derecho renuncia a la protección de los intereses de la Administración Tributaria porque ésta ha dejado transcurrir los cuatro años precisos para determinar la deuda.

Pues bien, en este terreno, la sentencia de 15 julio 2002 que comentamos, parte de la base de que hay dos instancias estatales o jurídicas para la lucha contra el fraude y en ambas son distintos los bienes jurídicos. Así, entiende que son dispares los objetos de protección jurídica de las infracciones tributarias y los delitos fiscales, porque las primeras se explican en virtud de criterios “de logística recaudatoria” y los segundos lo hacen para dar un “plus de protección” a los principios recogidos en el art. 31 de la Constitución.

Esta teoría no sólo está errada de plano sino que, además, entronca con la pretérita y denostada teoría de Goldschmidt, hoy absolutamente abandonada. En efecto, pretender que los bienes jurídicos son los que señalan la distinción entre ilícito penal e ilícito administrativo es tarea fallida. Hoy es opinión unánime la que cifra la diferencia entre ambos ilícitos en razones formales y no en el distinto contenido de antijuricidad. Así, se dice que estamos ante un ilícito penal si los órganos que sancionan pertenecen a la Administración de Justicia y ante un ilícito administrativo si son los órganos administrativos los encargados de ello. El bien jurídico protegido por ambas ilicitudes, la tributaria y la penal, es idéntico, con independencia de los distintos objetivos político criminales que, de manera secundaria, persigan ambos órdenes jurídicos.

También se relaciona con la antijuricidad la respuesta sobre la problemática de la responsabilidad civil. Contesta la sentencia a quienes señalan la extrañeza de poner en marcha la persecución penal sin posibilidad de condenar a la responsabilidad civil, remarcando la trascendencia de la defensa de valores esenciales de orden constitucional que se imputa al delito fiscal, lo que explicaría el castigo penal en un proceso sin víctima. Con esto se está hipervalorando el delito fiscal equiparándolo a delitos de mucha mayor entidad olvidando su carácter circunstancial. La anterior sentencia de 10 de octubre 2001, con acierto, acusa de acercamiento a un Derecho penal de autor a aquella tesis, como la defendida en 15 julio 2002, que penalizara delitos sin lesividad. Es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del Derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría a un Derecho penal de autor.

BIBLIOGRAFÍA

- BAJO FERNÁNDEZ, M., “La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS 6 noviembre 2000)”, en AP, 8, 2001, págs. 12 y ss.
- COBO DEL ROSAL, M., “Sobre algunas concretas garantías penales de los contribuyentes”, La Razón, 10.11.2001.

- CÓRDOBA RODA, J., "Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública", *La Ley*, nº 4886, 17 septiembre 1999.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A., "De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal", *Actualidad Jurídica Aranzadi* nº 464, 7 diciembre 2000.
- FALCÓN Y TELLA, "Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria", *Quincena Fiscal*, nº 19/1998.
- FERREIRO LAPATZA, J.J., "Prescripción tributaria y delito fiscal", *La Ley*, nº 4886, 17 septiembre 1999.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A. "Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización", en *Problemas específicos de la aplicación del Código Penal, Manuales de Formación Continuada*, nº 4, 1999.
- MERINO JARA, I./SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., "Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2ª, de 6 de noviembre de 2000)", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nº 466, 21 diciembre 2000.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M., "La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT", *Quincena Fiscal* 5/2000.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L., "La prescripción de las infracciones tributarias delictivas (Comentario a las sentencias de la Sala 2ª TS de 10 y 30 de octubre 2001)", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nº 518, 31 enero 2002.
- "La prescripción del delito fiscal (Perspectiva desde la secundariedad del Derecho penal tributario)", *Actualidad Jurídica Aranzadi* Nº 470, 25 enero 2001.
- SÁNCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLES, J., "Delito fiscal, prescripción y determinación del hecho", *Actualidad Penal* Nº 10/2002.
- SILVA SÁNCHEZ, J./RAGUÉS i VALLÉS, R., "La determinación del hecho a efectos de prescripción", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, Nº 507, 2001.
- SOTO NIETO, F., "Prescripción del delito fiscal. Nueva aportación jurisprudencial", *Diario La Ley*, 4 Octubre 2002.
- "Delito fiscal, prescripción y deuda tributaria", *La Razón*, 28.12.2000.